

Urteil vom 27. November 2024, I R 23/21

Geschäftsleitende Holding-Personengesellschaft als Organträgerin

ECLI:DE:BFH:2024:U.271124.IR23.21.0

BFH I. Senat

KStG § 14 Abs 1 S 1 Nr 2 S 2, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2, KStG VZ 2008 , EStG VZ 2008

vorgehend FG Nürnberg, 12. Januar 2021, Az: 1 K 1090/19

Leitsätze

Eine gewerbliche Tätigkeit im Sinne des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 des Körperschaftsteuergesetzes liegt auch dann vor, wenn die Organträger-Personengesellschaft ausschließlich als geschäftsleitende Holding tätig ist. Konzerninterne entgeltliche Dienstleistungen oder andere zusätzliche gewerbliche Aktivitäten sind in einem solchen Fall nicht erforderlich.

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Nürnberg vom 12.01.2021 - 1 K 1090/19 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Beteiligten streiten darüber, ob eine Personengesellschaft auch dann Organträgerin einer körperschaftsteuerrechtlichen Organschaft sein kann, wenn sie ausschließlich als geschäftsleitende Holding tätig ist.
- 2 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine GmbH, unterhält einen ...filialbetrieb und gehört zur Z-Gruppe. Alleinige Gesellschafterin der Klägerin war bis einschließlich 2007 die [zur Z-Gruppe gehörende] A-GmbH. Zwischen der A-GmbH als Organträgerin und insgesamt neun Organgesellschaften, zu denen auch die Klägerin gehörte, bestanden jeweils körperschaftsteuerrechtliche Organschaften. Die A-GmbH war für den Organkreis als Großhändlerin tätig. Gesellschafter der A-GmbH waren zu jeweils 50 % ... und die ...-GmbH.
- 3 Mit Verträgen vom ...07.2008 kam es zu einer zweistufigen Umstrukturierung, die mit steuerlicher Wirkung zum Ablauf des 31.12.2007 durchgeführt wurde. Die A-GmbH gliederte ihren Teilbetrieb "Großhandel" auf eine Tochterkapitalgesellschaft (B-GmbH) aus. Hierbei gingen sämtliche Arbeitnehmer der A-GmbH (mit Ausnahme der Geschäftsführer mit Mehrfachfunktionen) auf die B-GmbH über. Die A-GmbH erhielt hierfür einen Geschäftsanteil von ... €. Anschließend übertrug die A-GmbH ihr restliches Vermögen (einschließlich der Beteiligungen an der Klägerin und der B-GmbH) im Wege der Ausgliederung auf die neu gegründete X-KG gegen Gewährung eines Kommanditanteils von ... €. Komplementärin der X-KG war eine Stiftung. Die X-KG übernahm dabei auch den mit der Klägerin geschlossenen Ergebnisabführungsvertrag.
- 4 Hauptgeschäftsführer der [zur Z-Gruppe gehörenden] X-Gruppe waren im Jahr 2008 (Streitjahr) D, E und F. Sie waren unter anderem Geschäftsführer der A-GmbH und der B-GmbH sowie Stiftungsvorstände. Bei der Klägerin waren D und E bis zum ...08.2008 und F bis zum ...09.2009 als Geschäftsführer in das Handelsregister eingetragen, wobei F seine Ämter bereits zum ...09.2009 niedergelegt hatte. Zusätzlich waren G (bis zum ...08.2008) und H (bis zum ...10.2011) als Geschäftsführer der Klägerin eingetragen.

- 5 Die Klägerin ging in ihrer Körperschaftsteuererklärung für das Streitjahr davon aus, dass zwischen ihr als Organgesellschaft und der X-KG als Organträgerin eine körperschaftsteuerrechtliche Organschaft im Sinne der §§ 14 ff. des Körperschaftsteuergesetzes in der für das Streitjahr geltenden Fassung (KStG) bestand, und wurde entsprechend veranlagt. Im Anschluss an eine Außenprüfung erkannte der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) die körperschaftsteuerrechtliche Organschaft nicht mehr an, da die X-KG im Streitjahr noch keine eigene gewerbliche Tätigkeit aufgenommen habe, und setzte mit dem Änderungsbescheid vom 14.09.2015 auf Grundlage eines zu versteuernden Einkommens von ... € eine Körperschaftsteuer in Höhe von ... € fest. Dem zu versteuernden Einkommen lagen ein Steuerbilanzverlust von ... € sowie eine verdeckte Gewinnausschüttung in Höhe der Gewinnabführung von ... € zugrunde. Ein Einspruch blieb ohne Erfolg.
- 6 Das Finanzgericht (FG) Nürnberg gab der hiergegen gerichteten Klage mit Urteil vom 12.01.2021 - 1 K 1090/19 (Entscheidungen der Finanzgerichte 2022, 1142) statt und änderte die Körperschaftsteuer für das Streitjahr auf 0 €. Die X-KG habe spätestens am 31.12.2008 selbst eine gewerbliche Tätigkeit im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes in der für das Streitjahr geltenden Fassung (EStG) ausgeübt. Damit sei sie nach § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 KStG eine taugliche Organträgerin gewesen. Sie habe im Streitjahr zwar weder eigene Arbeitnehmer gehabt noch konzerninterne Dienstleistungen erbracht. Eine gewerbliche Tätigkeit der X-KG folge aber daraus, dass sie als geschäftsleitende Holding nach außen erkennbar auf das Tagesgeschäft der Organgesellschaften entscheidenden Einfluss ausgeübt habe. Hierfür verweist das FG auf das Protokoll der Geschäftsführersitzung vom ...08.2008, an der die drei Hauptgeschäftsführer sowie die Geschäftsführer der Organgesellschaften teilgenommen hätten und aus dem sich ein abgestimmtes Vorgehen in allen Einzelheiten des Tagesgeschäfts ergebe. Die entsprechende Durchsetzungskraft hätten nur die drei Hauptgeschäftsführer in ihrer Funktion als Stiftungsvorstände und damit als Geschäftsführung der X-KG gehabt.
- 7 Das FA macht mit seiner Revision die Verletzung materiellen Rechts geltend und beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 8 Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 9 Die Revision des FA ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Recht entschieden, dass die X-KG bereits im Streitjahr die Voraussetzungen des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 KStG erfüllt und damit eine körperschaftsteuerrechtliche Organschaft im Sinne der §§ 14 ff. KStG zwischen der X-KG als Organträgerin und der Klägerin als Organgesellschaft bestanden hat.
- 10 1. Nach § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 KStG kann auch eine Personengesellschaft im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG mit Geschäftsleitung im Inland Organträger sein, wenn sie eine Tätigkeit im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG ausübt. Die gewerbliche Tätigkeit muss von der Personengesellschaft selbst ausgeübt werden, aber sie muss nicht schon zu Beginn des Wirtschaftsjahrs der Organgesellschaft vorliegen (Senatsurteil vom 24.07.2013 - I R 40/12, BFHE 242, 139, BStBl II 2014, 272; bestätigt zuletzt durch Senatsurteil vom 11.07.2023 - I R 40/20, BFHE 281, 453, BStBl II 2024, 434).
- 11 2. Eine gewerbliche Tätigkeit im Sinne des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 KStG liegt auch dann vor, wenn die Organträger-Personengesellschaft ausschließlich als geschäftsleitende Holding tätig ist. Konzerninterne entgeltliche Dienstleistungen oder andere zusätzliche gewerbliche Aktivitäten sind in einem solchen Fall nicht erforderlich.
- 12 a) Der Senat hat bereits mit Urteil vom 17.12.1969 - I 252/64 (BFHE 98, 152B, BStBl II 1970, 257) zum --seit dem Steuersenkungsgesetz vom 23.10.2000 (BGBl I 2000, 1433, BStBl I 2000, 1428) nicht mehr zur Begründung einer körperschaftsteuerrechtlichen Organschaft erforderlichen-- Kriterium der wirtschaftlichen Eingliederung entschieden, dass eine gewerbliche Tätigkeit der Organträger-Personengesellschaft auch in der Tätigkeit als geschäftsleitende Holding bestehen könne. Voraussetzung sei, dass die Organträger-Personengesellschaft eine durch äußere Merkmale erkennbare einheitliche Leitung über mehrere Organgesellschaften ausübe. Diese Voraussetzung sei im Allgemeinen erfüllt, wenn das herrschende Unternehmen Richtlinien über die Geschäftspolitik der abhängigen Unternehmen aufstelle und den abhängigen Unternehmen zuleite oder wenn es den abhängigen Unternehmen schriftliche Weisungen erteile. Auch Empfehlungen des herrschenden Unternehmens, gemeinsame

Besprechungen und Beratungen könnten genügen, wenn sie schriftlich festgehalten würden. Dagegen reiche es nicht aus, dass sich die einheitliche Leitung stillschweigend aus einer weitgehenden personellen Verflechtung der Geschäftsführungen der Konzernunternehmen ergebe.

- 13** Diese Rechtsprechung wurde in mehreren Folgeentscheidungen bestätigt (z.B. Senatsurteile vom 15.04.1970 - I R 122/66, BFHE 99, 123, BStBl II 1970, 554; vom 17.09.2003 - I R 98/01, BFH/NV 2004, 808; vom 09.04.2008 - I R 43/07, BFH/NV 2008, 1848; vom 09.02.2011 - I R 54, 55/10, BFHE 232, 476, BStBl II 2012, 106; Senatsbeschluss vom 10.08.2005 - I B 27/05, BFH/NV 2006, 133). Darüber hinaus hat der Bundesfinanzhof (BFH) die Tätigkeit einer geschäftsleitenden Holding auch unabhängig vom Kriterium der wirtschaftlichen Eingliederung als gewerbliche Tätigkeit qualifiziert. Soweit es nicht nur um das Halten und Verwalten von Beteiligungen durch die Ausübung von Gesellschafterrechten gehe, sondern die geschäftsleitende Holding planmäßig Unternehmenspolitik betreibe oder auf andere Weise einen entscheidenden Einfluss auf die laufende Geschäftsführung der Tochtergesellschaften ausübe, gehe dies über eine rein vermögensverwaltende Tätigkeit hinaus; auch die Voraussetzung einer Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr sei in diesem Fall erfüllt (vgl. BFH-Urteil vom 28.10.2008 - VIII R 73/06, BFHE 223, 218, BStBl II 2009, 647; Senatsurteile vom 29.11.2017 - I R 83/15, BFHE 260, 327, BStBl II 2018, 495; vom 18.01.2023 - I R 16/19, BFHE 279, 426, BStBl II 2023, 1096, allerdings jeweils zu Sachverhalten, bei denen die Organträger-Personengesellschaft noch weitere gewerbliche Tätigkeiten ausgeübt hatte). Der ganz überwiegende Teil der Literatur folgt dieser Rechtsprechung auch im Rahmen des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 KStG (Dötsch/Pung in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 14 KStG Rz 152 f.; Frotscher in Frotscher/Drüen, KStG/GewStG/UmwStG, § 14 KStG Rz 156; Neumann in Gosch, KStG, 4. Aufl., § 14 Rz 112 f.; jeweils m.w.N.).
- 14** b) Dagegen stellt die Finanzverwaltung an die gewerbliche Tätigkeit einer geschäftsleitenden Holding im Sinne des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 KStG zusätzliche Anforderungen. Auf die BFH-Rechtsprechung zur wirtschaftlichen Eingliederung könne hier nicht zurückgegriffen werden. Vielmehr sei eine eigene gewerbliche Tätigkeit der Organträger-Personengesellschaft erforderlich, die über die Tätigkeit als geschäftsleitende Holding hinausgehe, zum Beispiel durch die Erbringung entgeltlicher Dienstleistungen gegenüber den Tochtergesellschaften (Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 10.11.2005, BStBl I 2005, 1038, Rz 18).
- 15** c) Dem (s. zu b) ist nicht zu folgen (ebenso z.B. Brandis/Heuermann/Rode, § 14 KStG Rz 66, m.w.N.). Der Senat hält an seiner Rechtsprechung zur geschäftsleitenden Holding fest und überträgt sie auf die Voraussetzungen einer Organträger-Personengesellschaft nach § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 KStG. Notwendig --aber auch ausreichend-- ist eine gewerbliche Tätigkeit im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG. Eine solche Tätigkeit kann auch unter den für eine geschäftsleitende Holding entwickelten Kriterien vorliegen. Eine zusätzliche gewerbliche Betätigung, zum Beispiel in der Form der Erbringung entgeltlicher Dienstleistungen, ist auch im Rahmen des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 KStG nicht zwingend erforderlich.
- 16** Für eine solche Auslegung spricht insbesondere der Wortlaut des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 KStG, der lediglich auf § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG verweist und keine Anhaltspunkte für das vom FA geforderte normspezifisch enge Verständnis der Voraussetzungen einer gewerblichen Tätigkeit erkennen lässt. Auch das von § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 KStG verfolgte Ziel, das Verbot einer Mehrmutterorganschaft abzusichern, führt nicht zu der vom FA vertretenen Auslegung. Denn die bei einer Mehrmutterorganschaft vorliegende reine Willensbildungs-GbR wird durch das Erfordernis einer originären gewerblichen Tätigkeit der Organträger-Personengesellschaft in jedem Fall ausgeschlossen.
- 17** Der Einwand des FA, jede Obergesellschaft erfülle typischerweise die Voraussetzungen einer geschäftsleitenden Holding und § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 KStG liefe bei deren Anerkennung als Organträgerin leer, trifft nicht zu. Eine Organträger-Personengesellschaft kann gerade nicht jeder (vermögensverwaltende) Holding-Mantel, sondern nur eine (gewerblich tätige) geschäftsleitende Holding sein, wobei zwischen der rein vermögensverwaltenden Ausübung von Gesellschafterrechten und der gewerblichen Tätigkeit durch Ausübung einer einheitlichen Leitung ein erheblicher Unterschied besteht. Im Übrigen ging es nach der Begründung des Gesetzentwurfs lediglich darum, vermögensverwaltende und gewerblich geprägte Personengesellschaften im Sinne des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG als Organträger auszuschließen (BTDrucks 15/119, S. 43).
- 18** d) Im Ergebnis lassen sich somit die Kriterien, die die Rechtsprechung im Rahmen der wirtschaftlichen Eingliederung für die gewerbliche Tätigkeit einer geschäftsleitenden Holding entwickelt hat, auf § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 KStG übertragen. Insbesondere führt die nach außen erkennbare einheitliche Leitung zur Teilnahme der Organträger-Personengesellschaft am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr. Denn das erforderliche Auftreten am

Markt gegen Entgelt kann nicht nur durch den Abschluss entgeltlicher Dienstleistungsverträge mit den Tochtergesellschaften erfüllt werden. Darüber hinaus liegt unter diesen Umständen keine bloße Vermögensverwaltung vor. Maßgeblich bleibt aber stets das "Gesamtbild der Betätigung" (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 10.12.2001 - GrS 1/98, BFHE 197, 240, BStBl II 2002, 291).

- 19** Ob eine geschäftsleitende Holding in diesem Zusammenhang zwingend die Beteiligung an mindestens zwei Tochtergesellschaften voraussetzt (vgl. Neumann in Gosch, KStG, 4. Aufl., § 14 Rz 113), ist unter den Umständen des Streitfalls (insgesamt neun Tochtergesellschaften) nicht entscheidungserheblich und kann daher dahingestellt bleiben.
- 20** 3. Nach diesen Maßgaben war die X-KG bereits im Streitjahr als geschäftsleitende Holding gewerblich tätig und hat somit die Voraussetzungen der Eignung als Organträgerin nach § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 KStG erfüllt.
- 21** a) Das FG ist insofern zutreffend von den Kriterien einer geschäftsleitenden Holding nach der Rechtsprechung des Senats zur wirtschaftlichen Eingliederung ausgegangen. Im Rahmen seiner tatsächlichen Würdigung hat das FG maßgeblich auf eines der Protokolle der in einem Zeitrhythmus von 14 Tagen abgehaltenen Geschäftsführersitzungen abgestellt, und zwar auf das Protokoll der Geschäftsführersitzung vom ...08.2008. Danach seien das Tagesgeschäft erörtert und Maßnahmen festgelegt worden, die der Margenverbesserung und der Ausbildungsanpassung dienen sollten. Selbst Einzelheiten des Tagesgeschäfts seien abgestimmt und durchgesetzt worden. Die hierfür erforderliche Durchsetzungskraft hätten nur die drei Hauptgeschäftsführer als Stiftungsvorstände und damit als Geschäftsführung der X-KG gehabt.
- 22** b) Diese tatsächliche Würdigung des FG ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. Dabei ist zu beachten, dass die vom Senat aufgezeigten Kriterien einer geschäftsleitenden Holding nicht als fester Katalog zu verstehen sind, die kumulativ vorliegen müssen, sondern als Indizien, die das FG im Rahmen einer Gesamtwürdigung aller Umstände des Einzelfalls zu berücksichtigen hat (vgl. auch Senatsurteil vom 09.02.2011 - I R 54, 55/10, BFHE 232, 476, BStBl II 2012, 106; Kolbe in Herrmann/Heuer/Raupach, § 14 KStG Rz 75).
- 23** Eine solche tatsächliche Würdigung des FG kann im Revisionsverfahren auf Grundlage des § 118 Abs. 2 FGO nur daraufhin überprüft werden, ob sie in verfahrensfehlerhafter Weise zustande gekommen ist oder ob sie gegen Denkgesetze oder gegen allgemeine Erfahrungssätze verstößt. Ist dies nicht der Fall, ist der BFH auch dann an die Beurteilung des FG gebunden, wenn eine abweichende Würdigung gleichermaßen möglich oder naheliegend ist (ständige Rechtsprechung, z.B. Senatsurteile vom 17.05.2023 - I R 29/20, BFH/NV 2023, 1195; vom 13.07.2022 - I R 52/20, BFHE 278, 70, BStBl II 2023, 501; jeweils m.w.N.).
- 24** Im Streitfall liegen weder Verfahrensmängel vor noch verstößt die Würdigung des FG gegen Denkgesetze oder allgemeine Erfahrungssätze. Die aus dem schriftlich dokumentierten Inhalt der Geschäftsführersitzung vom ... 08.2008 gezogene Schlussfolgerung, eine entsprechende Durchsetzungskraft hätten nur die Stiftungsvorstände und damit die Geschäftsführung der X-KG gehabt, ist zwar nicht die einzige, aber eine im Ergebnis nachvollziehbare und zumindest gleichermaßen mögliche Würdigung des Protokolls. Dies folgt insbesondere aus der Bezugnahme auf die im Protokoll angesprochenen Maßnahmen zur Margenverbesserung, zumal insoweit laut Protokoll ausdrücklich eine Margenverbesserung durch Personalkostensenkungen bei den Tochtergesellschaften ausgeschlossen wurde.
- 25** 4. Sowohl das FG als auch die Beteiligten gehen übereinstimmend davon aus, dass die übrigen Voraussetzungen einer körperschaftsteuerrechtlichen Organschaft im Sinne der §§ 14 ff. KStG im Streitjahr erfüllt waren. Für den Senat ist nichts Gegenteiliges ersichtlich. Von weiteren Ausführungen wird insoweit abgesehen.
- 26** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de